



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL
ESTABLECIMIENTO DE
IMPUESTOS A LAS GRANDES
CORPORACIONES A NIVEL DE LA
UNIÓN EUROPEA**

Autor: Álvaro Bazal Bonelli
5º E3 A
Derecho Financiero y
Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid
Abril 2019

Resumen

Los avances tecnológicos, la digitalización y la globalización están produciendo cambios fundamentales en la economía dando lugar al fenómeno de la economía digital. En este contexto surgen nuevos modelos de negocios basados en lo virtual y con una mínima o nula presencia física, en los que la creación de valor es cada vez más independiente de las actividades físicas y de la presencia física en un mercado. Como consecuencia de lo anterior las normas fiscales internacionales se quedan obsoletas para aplicarse a supuestos de hecho para los cuales no están pensadas y surge, por tanto, la necesidad de actualizarlas. La Unión Europea junto con la OCDE han sido los organismos encargados de liderar este complejo proceso de actualización, en el cual se enfrentan principalmente con el reto de lograr la convergencia de toda la comunidad internacional. Así se trata de que las grandes empresas digitales sean gravadas por medio de un impuesto sobre los servicios digitales para así compensar las sumas que dejan de pagar en concepto de impuesto sobre sociedades al estar establecidos en territorios de nula o baja tributación.

Palabras clave: economía digital, servicios digitales, Propuesta PDS, Propuesta ISD, impuesto de sociedades, doble imposición, OCDE, establecimiento permanente.

Abstract

Technological advances, digitalization and globalization are bringing about fundamental changes in the economy giving rise to the phenomenon of the digital economy. In this context, new business models are emerging based on the virtual and with little or no physical presence, in which the creation of value is increasingly independent of physical activities and physical presence in a market. As a consequence of the above, international tax rules become obsolete to be applied to factual assumptions for which they are not intended and, therefore, the need to update them arises. The European Union together with the OECD have been the international agencies in charge of leading this complex process of updating, in which they are mainly dealing with the challenge of bringing the entire international community into agreement. In this way, large digital companies are taxed by means of a tax on digital services in order to compensate for the sums that they no longer pay as corporate income tax because they are established in null or low tax territories.

Key words: digital economy, digital services, SDP Proposal, DST proposal, corporate tax, double taxation, OECD, permanent establishment

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	8
2. LA UNIÓN EUROPEA: PROPUESTA DE DIRECTIVA 2018/147 Y PROPUESTA DE DIRECTIVA 2018/148	10
2.1 Propuesta de Directiva 2018/147, del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de empresas con una Presencia Digital Significativa	13
2.1.1 CONTEXTO EN EL QUE SE REALIZA LA PROPUESTA PDS	13
2.1.2 BASE SOBRE LA QUE SE JUSTIFICA LA INTERVENCIÓN DE LA UE	15
2.1.3 ÁMBITO DE APLICACIÓN	15
2.1.4 CONTENIDO DE LA PROPUESTA PDS	16
2.1.5 COMPARACIÓN ENTRE EL CONCEPTO DE EP PREVISTO EN EL MODELO DE LA OCDE Y EL RECOGIDO EN LA PROPUESTA PDS	21
2.2 Propuesta de Directiva 2018/148, del Consejo, de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del Impuesto sobre Servicios Digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales	26
2.2.1 CONTEXTO EN EL QUE SE REALIZA LA PROPUESTA ISD	26
2.2.2 BASE SOBRE LA QUE SE JUSTIFICA LA INTERVENCIÓN DE LA UE	27
2.2.3 CONTENIDO DE LA PROPUESTA ISD	28
2.2.4 POSIBLE COLISIÓN CON LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	34
3. PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	36
3.1 CONTEXTO EN EL QUE SE REALIZA EL PROYECTO DE LEY DEL IDSD... ..	36
3.2 CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY IDSD	37
3.3 CRÍTICAS AL PROYECTO DE LEY DEL IDSD.....	41
4. CONCLUSIONES	45
5. BIBLIOGRAFÍA	47
5.1 Legislación	47
5.2 Jurisprudencia	48
5.3 Obras doctrinales	48
5.4 Artículos de revista	48

5.5	Artículos de prensa	48
5.6	Informes	49
5.7	Recursos de internet.....	49

LISTA DE ABREVIATURAS

IoT:	Internet de las Cosas (Internet of Things).
TIC:	Tecnologías de la información y comunicación.
PIB:	Producto Interior Bruto.
ONSTI:	Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información.
UE:	Unión Europea.
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
Propuesta ISD:	Propuesta relativa al Impuesto sobre los Servicios Digitales.
Propuesta PDS:	Propuesta relativa a la Presencia Digital Significativa.
EP:	Establecimiento Permanente.
I+D:	Investigación y Desarrollo.
BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios).
BICIS:	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades.
TFUE:	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TUE:	Tratado de la Unión Europea.
IP:	Internet Protocol (Protocolo Internet).
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición.
MCDI	Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE
PSI	Proveedor de Servicios de Internet
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

La economía digital se trata de algo que se encuentra muy presente en nuestras vidas y que en estos últimos años se ha desarrollado de manera masiva. Hoy en día, la economía digital se extiende a toda la economía mundial. La información fluye dentro y a través de las fronteras a un ritmo y volumen sin precedentes, con un impacto significativo en la innovación, el comercio, las cadenas de valor mundiales y la sociedad en su conjunto. Hay muy pocos aspectos de nuestras vidas que no se encuentren influenciados por la digitalización. En este contexto han surgido nuevas modalidades de negocios que se caracterizan por prestar sus servicios de manera digital, como pueden ser las actividades realizadas por Google o Facebook, que no requieren una presencia física considerable. En este sentido, hay que tener en cuenta que las actuales normas fiscales no fueron pensadas ni diseñadas para atender a empresas globales, virtuales y con una mínima o nula presencia física. Actualmente, este tipo de empresas digitales se encuentran sometidas a un tipo impositivo efectivo del 9,5% frente al 23,2% que soportan las empresas de negocios tradicionales. Es por ello que surge la necesidad de adaptar las actuales normas del impuesto sobre sociedades a la realidad creada por la economía digital.

De esta forma importantes organismos e instituciones internacionales están poniendo toda su dedicación con el fin de lograr la adaptación de la normativa fiscal existente a las exigencias de la economía digital y la constitución de un régimen impositivo que grave de manera equitativa y sostenible estas actividades. Entre dichas organizaciones merecen especial relevancia la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Unión Europea. En lo que respecta a la primera, procedió a la publicación en 2015 del Proyecto BEPS junto con el G-20 para tratar de abordar los retos fiscales generados por la economía digital y actualmente se encuentra trabajando en un informe complementario que refleje la labor continua sobre la fiscalidad general de la economía de la digitalización cuya publicación se prevé que tenga lugar en 2020. Por su parte, la UE ha procedido a la confección de dos Propuestas de Directiva dentro de un plan estructurado en dos fases, consistente en una solución provisional y otra con vistas a largo plazo. El principal problema con el que se encuentran dichas organizaciones es la dificultad de poner de acuerdo a un gran número de Estados, algunos de los cuales se muestran reticentes frente a la idea de gravar los servicios digitales.

Finalmente, en lo que respecta a España el hasta ahora actual gobierno mostró su apoyo a la iniciativa europea de constituir un impuesto que gravase los servicios digitales. Si bien como consecuencia de la lentitud del proceso, causado por la necesidad de reunir el voto afirmativo de todos los Estados Miembros, el gobierno decidió promulgar un proyecto de ley que versase sobre dicha materia, el cual únicamente estaría en vigor mientras las Directivas Europeas no se aprobasen. Finalmente, a causa de la celebración de elecciones en España en abril de 2019 el citado proyecto ha decaído, de manera que hasta que no se conozcan los resultados de las elecciones no se sabrá si el impuesto sobre los servicios digitales seguirá el mismo camino que llevaba hasta ahora o tomará un nuevo rumbo.

De esta manera se abre el debate de si es necesario llevar a cabo una reforma de las normas fiscales actuales como consecuencia del avance de la tecnología, así como preguntarse si el hecho de que no todos los países compartan las mismas ideas puede suponer un impedimento a la hora de llevar a cabo una actualización de la materia fiscal.

2. LA UNIÓN EUROPEA: PROPUESTA DE DIRECTIVA 2018/147 Y

PROPUESTA DE DIRECTIVA 2018/148

El presente apartado tiene por objetivo mostrar las razones que han llevado a la Unión Europea a realizar estas Propuestas, así como analizar el contenido de las mismas.

El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea emitió dos propuestas de nuevas Directivas que ofrecerán nuevas formas de gravar las formas digitalizadas de actividad empresarial. Las propuestas de la Comisión se centran en un planteamiento en dos fases: una solución provisional, denominada "impuesto sobre los servicios digitales" (Propuesta ISD o "impuesto sobre los servicios digitales") y una Directiva del Consejo a más largo plazo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas que tengan una presencia digital significativa (Propuesta PDS o "presencia digital significativa"). Todo ello junto con una Comunicación¹ informativa sobre la articulación de todas estas medidas.

La Propuesta del ISD es un impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, sobre el volumen de negocios, fijado en un tipo uniforme del 3% en todos los Estados miembros de la Unión Europea. Por otro lado, la Propuesta de Presencia Digital Significativa se focaliza en un nuevo concepto de establecimiento permanente digital (EP), junto con unas normas revisadas de atribución de beneficios.

Ambas propuestas se presentarán al Consejo para su adopción y al Parlamento Europeo para su consulta, y la Comisión espera que la adopción final tenga lugar antes del 31 de diciembre de 2019, para que el 1 de enero de 2020 sea la fecha de transposición al Derecho nacional.

Respecto al contexto en el que se producen estas Directivas debemos de decir lo siguiente. El actual auge de las empresas digitales, como son las empresas de medios sociales, las plataformas de colaboración y los proveedores de contenidos en línea, ha contribuido en gran medida al crecimiento económico de la UE. Sin embargo, hay que tener presente que las normas fiscales actuales no fueron diseñadas para atender a las empresas que son

¹ COM (2018) 146 final, Bruselas, 21/03/2018.

globales, virtuales o que tienen poca o ninguna presencia física. El cambio producido en el ámbito empresarial ha sido dramático y queda reflejado en el hecho de que nueve de las veinte empresas más importantes del mundo por capitalización bursátil son ahora digitales, en comparación con hace diez años donde el ratio era de uno por veinte. El reto consiste en aprovechar al máximo esta tendencia, al tiempo que se garantiza que las empresas digitales también contribuyan con la parte que les corresponde de los impuestos. De lo contrario, existe un riesgo real para los ingresos públicos de los Estados miembros. Hay que tener en cuenta que las empresas digitales tienen actualmente un tipo impositivo medio efectivo de la mitad de los sectores de la economía tradicional de la UE.

Nos encontramos en un periodo en el que los Estados miembros buscan garantizar que los ingresos fiscales procedentes de las actividades en línea sean equitativos mediante soluciones permanentes y duraderas. Las ganancias obtenidas a través de actividades lucrativas, como la venta de datos y contenidos generados por los usuarios, no son gravadas por las normas fiscales actuales. De media, las empresas digitalizadas se enfrentan a un tipo impositivo efectivo de sólo el 9,5%, frente al 23,2% de los modelos de negocio tradicionales. Es por ello que los Estados miembros están empezando a buscar soluciones rápidas y unilaterales para gravar las actividades digitales, lo que crea una inseguridad jurídica y fiscal para las empresas. Para poder garantizar que la economía digital se grave de manera justa, favorable al crecimiento y sostenible, un enfoque coordinado aparece como la única forma posible. De esta forma surgen las Propuestas de Directivas 147/2018 y 148/2018.

En palabras de Pierre Moscovici, comisario de Asunto Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas:

La economía digital es una gran oportunidad para Europa, y Europa es una enorme fuente de ingresos para las empresas digitales. Si bien, esta situación en la que todos salen ganando plantea problemas jurídicos y fiscales. Nuestra normativa pre-Internet no permite a los Estados miembros gravar a las empresas digitales que operan en Europa cuando tienen poca o ninguna presencia física aquí. Esto representa un agujero negro cada vez mayor para los Estados miembros, porque socavada su base imponible. Es por esa razón que presentamos una nueva normativa, así como un impuesto provisional para las actividades digitales.

Por tanto, lo que pretende la Comisión con estas Propuestas de Directivas es solucionar los problemas que surgen como consecuencia de la no adaptación de las normas actuales del impuesto de sociedades internacional a las realidades de la economía global moderna,

del mismo modo que tampoco comprenden a los modelos de negocio que pueden obtener beneficios de los servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes. Las normas fiscales actuales tampoco reconocen las nuevas formas en que se crean los beneficios en el mundo digital, en particular el papel que desempeñan los usuarios en la generación de valor para las empresas digitales. Como resultado, existe una desconexión o desajuste entre el lugar donde se crea valor y el lugar donde se pagan los impuestos.

De acuerdo con la Comisión Europea, los mayores riesgos² a los que Europa se enfrenta como consecuencia del crecimiento de la economía digital son dos:

- El sistema es injusto y no hay igualdad de condiciones, ya que las empresas tradicionales tienden a soportar una carga fiscal más pesada que las digitales. Los sistemas fiscales actuales dan una ventaja a los modelos de negocio digitales por varias de razones. En algunos casos, esto es intencionado, por ejemplo, para fomentar la digitalización y las actividades de I+D. Pero en otros casos, los desajustes y las lagunas entre los distintos sistemas nacionales, combinados con la naturaleza móvil y "virtual" de las empresas digitales, reducen la presión fiscal mucho más de lo esperado. Es bastante común que las empresas digitales tengan niveles impositivos cercanos a cero en aquellos países en los que tienen una cuota de mercado significativa.
- Los ingresos fiscales de los Estados miembros corren peligro si no pueden gravar los beneficios de las actividades digitales. Los países de la UE están sometidos a una presión cada vez mayor para que adopten medidas destinadas a gravar la economía digital, con el fin de salvaguardar las finanzas públicas que pagan las escuelas, los hospitales y el transporte y garantizar unas condiciones de competencia equitativas. Varios países de la UE ya están tomando medidas unilaterales, creando incompatibilidades y lagunas en el mercado único y creando confusión jurídica para las empresas.

² Determinados por la Comisión Europea en el artículo de prensa *Preguntas y respuestas sobre un sistema fiscal justo y eficaz en la UE para el mercado único digital* del 21 de marzo de 2018.

2.1 Propuesta de Directiva³ 2018/147, del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de empresas con una Presencia Digital Significativa

2.1.1 CONTEXTO EN EL QUE SE REALIZA LA PROPUESTA PDS

El ámbito en el que surgen estas Propuestas es un ámbito en el que se está experimentando un desarrollo y crecimiento de la economía digital tanto en la sociedad como en la economía. Es verdad que las tecnologías digitales generan una multitud de oportunidades para las administraciones tributarias, como puede ser la reducción de cargas administrativas o la mejor colaboración entre autoridades fiscales. Sin embargo, también generan una enorme presión sobre el sistema tributario internacional como consecuencia del cambio de los modelos empresariales. El crecimiento de la economía digital está provocando que las normas vigentes del impuesto sobre sociedades queden obsoletas y que su aplicación genere un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar en el que se crea el valor.

Esta Propuesta PDS tiene como precedente a nivel europeo la Estrategia para el Mercado Único Digital, de mayo de 2015, que tiene por objetivo derribar los muros de carácter regulatorio y evolucionar desde 28 mercados nacionales a un único mercado, posicionando a Europa como líder mundial en economía digital. De igual manera, también tiene como precedente la Propuesta relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)⁴, de octubre de 2016, que tiene como finalidad el establecimiento de una serie de normas técnicas para el afianzamiento de los beneficios y la distribución de la base imponible consolidada a los Estados miembros que reúnan los requisitos.

Mientras que, por otro lado, a nivel internacional tiene como precedente el Proyecto BEPS⁵ de la OCDE junto con el G-20, el cual se centra en abordar los retos fiscales de la economía digital. En dicho proyecto se examinaron los retos que plantea la creciente digitalización en materia de fiscalidad directa e indirecta y se evaluaron las opciones para

³ COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS), Bruselas, 21/03/2018 (propuesta de Directiva).

⁴ COM (2016) 683 final 2016/0336 (CNS), Estrasburgo, 25/10/2016 (propuesta de Directiva).

⁵ Informe de la OCDE sobre la acción 1 del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», 2015.

hacer frente a dichos retos. Son tres los pilares entorno a los cuales se estructuró el proyecto: el establecimiento de coherencia en las normas nacionales que afectan a las actividades transfronterizas; el refuerzo de los requisitos en materia de fondo en las normas internacionales existentes para preservar la alineación de la fiscalidad con la localización de la actividad económica y la creación de valor; y el perfeccionamiento de la transparencia, así como la certidumbre para las empresas y los gobiernos. Asimismo, se debatió una serie de posibles medidas provisionales que los países podrían considerar, pero que en última instancia no recomendaron ninguna de ellas. Finalmente, en el informe se indicó que se llevaría a cabo una labor de seguimiento en este ámbito y que se publicaría un informe complementario que reflejaría los resultados de la labor continua sobre la fiscalidad general de la economía de la digitalización para 2020. Además, también nos encontramos con el informe provisional de la OCDE sobre fiscalidad de la economía digital⁶, publicado en marzo de 2018, que trata de consolidar un régimen impositivo que grave de manera equitativa y sostenible estas actividades.

Hay que tener en cuenta que las normas relativas al impuesto sobre sociedades fueron concebidas a principios del siglo XX y se basan en el principio de que se debe tributar por los beneficios allí donde se genera el valor. Asimismo, estas normas fueron pensadas para modelos empresariales tradicionales con presencia física y no para modelos de negocio digitales, sustentados mayormente en activos intangibles, cuya valoración es compleja. Por tanto, el problema se encuentra en el hecho de que para que un Estado pudiese gravar la fuente de rentas obtenidas por un no residente se requiere la existencia de una presencia física en dicho Estado, es decir, que el no residente obtenga las rentas mediante un establecimiento permanente (EP). Sin embargo, en el caso de los servicios digitales al no requerir un lugar físico para prestar sus servicios los Estados no podían gravar las rentas obtenidas por aquellos.

Por ello esta Propuesta PDS tiene como principales objetivos, establecer un nexo imponible para las empresas digitales que operan internacionalmente en caso de presencia comercial no física y establecer los principios para atribuir beneficios a una actividad empresarial digital.

⁶ OCDE, *Los retos de la economía digital para la imposición – Informe provisional de 2018: marco global sobre el BEPS*, Publicaciones de la OCDE, París, 2018.

2.1.2 BASE SOBRE LA QUE SE JUSTIFICA LA INTERVENCIÓN DE LA UE

La intervención de la Unión Europea en materia legislativa se justifica sobre la base del ámbito de aplicación del artículo 115⁷ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), no siendo de aplicación el artículo 113 TFUE relativo al impuesto sobre volumen de negocios.

Asimismo, la Propuesta PDS se ajusta al principio de subsidiariedad⁸, que pretende que la intervención de la UE en materias cuya competencia se encuentra compartida entre los Estados miembros y la UE sea lo más pertinente posible. De este modo la UE debe intervenir únicamente cuando su actuación sea más eficaz que la de los Estados miembros a nivel nacional o local. En este caso la intervención de la UE se ajusta a tal principio en tanto que lo que se pretende es adoptar soluciones válidas para el conjunto del mercado interior, lo cual no podría alcanzarse mediante medidas unilaterales adoptadas por los Estados miembros que fragmentarían dicho mercado.

Finalmente, la Propuesta PDS se ajusta al principio de proporcionalidad⁹, conforme al cual no podrán exceder de lo necesario el contenido y la forma de la acción de la Unión para alcanzar los objetivos de los Tratados. La Propuesta PDS simplemente propone una forma más eficiente de gravar aquellas actividades digitales de los contribuyentes empresariales que operan dentro de la UE con el objetivo de crear un mercado interior más eficiente.

2.1.3 ÁMBITO DE APLICACIÓN

El ámbito de aplicación queda recogido en el artículo 2 de la Propuesta PDS, en virtud del cual será de aplicación a las entidades con independencia del lugar de su domicilio a efectos del IS, siendo un Estado miembro o un tercer país.

⁷ Artículo 115 TFUE:

Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

⁸ Artículo 5.3 del Tratado de la Unión Europea.

⁹ Artículo 5.4 del Tratado de la Unión Europea.

De esta forma la citada Propuesta será de aplicación a aquellas sociedades que se encuentren sujetas a impuestos y que estén constituidas o establecidas en la UE. Asimismo, también será aplicable a aquellas que no estando constituidas o establecidas en una jurisdicción perteneciente a la UE tampoco exista un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que se haya percibido una presencia digital significativa del sujeto pasivo. Sin embargo, la Propuesta no será aplicable a aquellas empresas cuya jurisdicción si tenga un convenio de doble imposición vigente con el Estado miembro en el que se perciba una presencia digital significativa del sujeto pasivo. La finalidad de esta regla es la de evitar posibles conflictos entre la Propuesta PDS y los convenios para evitar la doble imposición que puedan dar lugar a infracciones de estos últimos.

Finalmente, en el segundo párrafo del citado artículo se establece la posibilidad de aplicar la Propuesta PDS aún en el caso de que exista un convenio para evitar la doble imposición vigente entre un tercer país y un Estado miembro, siempre que dicho convenio presente disposiciones similares a las previstas en los artículos 4 y 5¹⁰ de la presente propuesta en relación con el tercer país y se encuentren vigentes.

2.1.4 CONTENIDO DE LA PROPUESTA PDS

Para analizar el contenido de la Propuesta PDS debemos de partir de los objetivos pretendidos por esta propuesta, como son el establecimiento de un nexo imponible que operan internacionalmente en caso de presencia comercial no física y el establecimiento de principios para atribuir beneficios a una actividad empresarial digital. Estos objetivos se encontrarían contenidos, respectivamente, en los artículos 4 y 5 del Capítulo II “Importante Presencia Digital” de la Propuesta PDS.

En lo que se refiere al **primer objetivo**, nexo imponible, el apartado tercero del artículo 4 considera que estamos ante una presencia digital significativa en un Estado miembro en un periodo impositivo si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales por medio de una interfaz digital y se cumplen una serie de condiciones. De esta determinación del concepto de “presencia

¹⁰ Artículos correspondientes a la “presencia digital significativa” y a los “beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma”.

digital significativa” realizada en la propuesta se deben hacer las siguientes consideraciones.

- En primer lugar, cuando se hable de periodo impositivo¹¹ se está haciendo referencia a un ejercicio del impuesto sobre sociedades, un año civil o bien cualquier otro periodo que sea aplicable a efectos del impuesto sobre sociedades.
- En segundo lugar, por servicios digitales¹² cabe entenderse, los servicios prestados a través de Internet o una red electrónica y que, por su naturaleza, se encuentran esencialmente automatizados y requieren de una mínima intervención humana¹³, así como que tampoco puedan prestarse sin tecnología de la información. Asimismo, hemos de decir que la Propuesta PDS aclara que no todo servicio que cumpla tales características será considerado como servicio digital, sino solo los enumerados en las letras a) a f) del artículo 3.5) de la citada Propuesta, excluyéndose los servicios enumerados en el anexo III o la venta de bienes u otros servicios facilitados por el uso de Internet o una red electrónica. Esta exclusión tiene por finalidad que el nexo imponible no se base solamente en el lugar de consumo. De esta forma un mercado digital para la compraventa de motocicletas sí se trataría de un servicio digital, mientras que la compraventa de dicho vehículo por sí misma a través de un sitio web de este tipo no lo es.
- En tercer lugar, la interfaz digital¹⁴ se define como cualquier clase de programa informático que sea accesible a los usuarios, incluyendo como tales tanto los sitios web como las aplicaciones.
- Finalmente, en lo que respecta al cumplimiento de una serie de condiciones, las entidades, junto con las empresas asociadas a dicha entidad, que presenten los servicios anteriormente comentados tendrán presencia digital significativa en un Estado miembro en un periodo impositivo si cumplen una o varias de las siguientes condiciones¹⁵:

¹¹ Artículo 3.8) de la Propuesta PDS.

¹² Artículo 3.5) de la Propuesta PDS. A su vez esta definición corresponde a la realizada en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

¹³ Por parte del prestador, sin tener en consideración la intervención humana por parte del consumidor.

¹⁴ Artículo 3.2) de la Propuesta PDS.

¹⁵ Artículo 4.3 de la Propuesta PDS.

- La obtención de unos ingresos superiores a 7 millones de euros por la prestación de servicios digitales a usuarios que se hallen en ese Estado miembro durante el periodo impositivo.
- Gocen de un número de usuarios que exceda de los 100.000, que a su vez se encuentren situados en ese Estado miembro durante dicho periodo.
- Suscriban más de 3.000 contratos entre empresas concluidos por los usuarios situados en ese Estado miembro en ese periodo impositivo.

Debemos puntualizar que se entenderá que el usuario se encuentra en un Estado miembro en caso de utilizar¹⁶ el dispositivo en dicho Estado para acceder a la interfaz por medio de la cual se prestan los servicios digitales, todo ello determinado mediante la dirección de Protocolo Internet (IP)¹⁷ del dispositivo. Del mismo modo, en relación a la celebración¹⁸ de contratos se debe de precisar, primero, que los contratos serán entre empresas en caso de que el usuario lo suscriba en el curso de sus actividades empresariales; y, segundo, que dicho usuario reside en un Estado miembro si es residente a efectos del IS en aquel o si lo es en un tercer Estado, pero tiene un EP en ese Estado miembro.

Por tanto, la UE lo que está haciendo al definir la presencia digital significativa es ampliar el concepto de EP al uso de una interfaz digital para la prestación de un servicio digital cuando se cumpla alguna de las condiciones mencionadas en el párrafo anterior. El hecho de que se hayan fijado unos umbrales altos tiene por objetivo garantizar que la medida sea proporcional. De acuerdo con Gil García E. (2018)¹⁹ estas condiciones, ingresos, número de usuarios y de contratos, son las que permiten determinar la “huella digital” de un negocio en una jurisdicción, debiendo reflejar el hecho de que las empresas digitales dependan de un amplio número de usuarios, las contribuciones de éstos y el valor que crean.

¹⁶ Artículo 4.4 de la Propuesta PDS.

¹⁷ Artículo 4.6 de la Propuesta PDS. La dirección IP consiste en una serie de números que se asignan a los dispositivos interconectados para facilitar su comunicación a través de Internet.

¹⁸ Artículo 4.5 de la Propuesta PDS.

¹⁹ Gil García, E., “La presencia digital significativa, ¿solución a los retos de la economía digital?”, *Legaltoday*, 6 de junio de 2018 (disponible en http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/la-presencia-digital-significativa-solucion-a-los-retos-de-la-economia-digital, última consulta 20/02/2019).

De esta manera, debemos mencionar un informe²⁰ publicado por el departamento gubernamental del Reino Unido en marzo de 2018 que establece cuatro formas mediante las cuales los usuarios crean valor:

- La generación de contenidos, siendo la naturaleza y la cantidad de ese contenido lo que sustenta la capacidad de la empresa para atraer a los usuarios y generar ingresos.
- La profundidad del compromiso con la plataforma. Esto permite a las empresas generar datos valiosos sobre el comportamiento de los usuarios, intereses y hábitos de consumo a través del seguimiento intensivo de su compromiso con la plataforma.
- Los efectos de redes de contacto como consecuencia de las interacciones de los usuarios.
- La contribución a la marca, estableciendo un importante mecanismo de confianza para otros usuarios.

Por otro lado, en relación al **segundo objetivo**, beneficios imputables a la presencia digital significativa, se encuentra regulado en el artículo 5 de la Propuesta PDS, el cual parte del criterio previsto en el artículo 7²¹ del Modelo de Convenio de la OCDE sobre beneficios empresariales. En primer lugar, la Propuesta PDS establece que tales beneficios obtenidos en un Estado miembro únicamente serán imponibles en el marco del IS de dicho Estado miembro, es decir, establece la potestad tributaria exclusiva de la jurisdicción del mercado.

²⁰ HM Treasury, “Corporate Tax and the Digital Economy”, *Position Paper Update*, marzo de 2018 (disponible en https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf, última consulta 20/02/2019)

²¹ Artículo 7.1:

Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Posteriormente se establece la hipótesis de que la empresa actúa como entidad separada o independiente para poder determinar los beneficios que serían imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma. Dicha hipótesis se enmarca en el contexto de haber llevado a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, particularmente, en relación a sus tratos con otras partes de la empresa, considerando tanto las funciones desempeñadas y los activos utilizados como los riesgos asumidos, a través de una interfaz digital.

El apartado 3 del citado artículo establece que la anterior determinación de los beneficios imputables se realizará conforme a un análisis funcional. El análisis funcional es similar al que se utiliza para la valoración de operaciones vinculadas, para determinar las funciones y riesgos que se realizan en cada Estado y poder establecer la parte del beneficio que le corresponde gravar. En este sentido, las actividades significativas desde el punto de vista económico son las que se tendrán en consideración para determinar las funciones de la presencia digital significativa y para atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos. El hecho de que se haga mención a “las actividades significativas desde el punto de vista económico” obedece a que si solo se tuviese en cuenta las funciones humanas significativas como criterio no se obtendría un resultado adecuado. La razón de esto estriba en que las actividades digitales realizadas a través de una interfaz digital pueden prescindir de presencia física en la jurisdicción de mercado o no realizar funciones humanas sustantivas que contribuyan de forma relevante a la creación de valor. Es por ello que se atiende a actividades significativas desde el punto de vista económico que contribuyen a la creación de valor en los modelos empresariales digitales. De acuerdo con la Propuesta PDS este tipo de actividades significativas son: las actividades que realiza la empresa no residente relacionadas con datos o usuarios mediante una interfaz digital y las que son relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa (apartado 4 del artículo 5).

Junto con las anteriores actividades significativas la Propuesta PDS enumera²² otras como son:

- a) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario;

²² Artículo 5.5 Propuesta PDS.

- b) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por el usuario;
- c) la venta de espacio publicitario en línea;
- d) la puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital;
- e) la prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados en las letras a) a d).

El último apartado del artículo 5 de la Propuesta PDS establece el método de distribución del beneficio²³ como el que se usará con el fin de determinar los beneficios imputables. Asimismo, añade que en caso de que el contribuyente demuestre la existencia de un método alternativo acorde a los principios aceptados internacionalmente y teniendo en cuenta los resultados del análisis funcional podrá usarlo en lugar del método de distribución del beneficio. Finalmente, acaba determinando que los gastos incurridos en investigación, desarrollo y comercialización, así como el número de usuarios y datos recopilados por Estado miembro, se podrán incluir en los factores de distribución.

2.1.5 COMPARACIÓN ENTRE EL CONCEPTO DE EP PREVISTO EN EL MODELO DE LA OCDE Y EL RECOGIDO EN LA PROPUESTA PDS

Para llevar a cabo la realización de este apartado se ha atendido tanto al MCDI como al artículo realizado por García-Olías Jiménez²⁴ relativo al concepto de Establecimiento Permanente.

El concepto de establecimiento permanente es imprescindible para poder determinar el sistema de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales entre dos Estados, los cuales han suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI). Si tenemos en cuenta los CDI suscritos por España, una renta empresarial obtenida por un no residente en España únicamente será gravada en caso de que exista un EP en España. De esta manera el concepto de EP es usado con el fin de establecer si un Estado tiene derecho o no a gravar aquellas rentas obtenidas por un no residente en dicho Estado.

²³ Artículo 5.6 Propuesta PDS.

²⁴ García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de Establecimiento Permanente”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, número especial, 2011, pp. 229-235.

Se trata de un concepto muy complejo por lo que es necesario acudir al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE²⁵ (MCDI) para entenderlo mejor. Asimismo, se debe de apreciar que tal concepto también se encuentra definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRnR)²⁶, pero solo será de aplicación para aquellos supuestos en los que nos encontremos con un país que no ha suscrito un CDI con España.

El concepto de EP se encuentra regulado en el artículo 5 del MCDI. En este sentido, su primer apartado lo define como “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Pues bien, de esta definición se pueden extraer las siguientes observaciones:

- Por lugar de negocios se entiende cualquier local, instalación o medio material usado para llevar a cabo la actividad económica de la empresa. Además, en los Comentarios al MCDI se apuntilla que es indiferente el hecho de que dicho lugar sea propiedad, lo haya arrendado la empresa o lo posea por otras causas. Por tanto, se trata de un término muy amplio susceptible de albergar multitud de posibilidades.
- El término fijo hace referencia a la vinculación que ha de existir entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado, siendo irrelevante el tiempo durante el que una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante. Tampoco se requiere un anclaje físico por parte del equipo que constituye el lugar de negocios, bastando con que permanezca en un lugar determinado.

Asimismo, debe atenderse a la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios para poder determinar si nos encontramos o no ante un EP. Así se requiere un cierto grado de permanencia. De modo que cuando nos encontremos ante un lugar de negocios de carácter temporal no se tratará de un EP. Sin embargo, cuando aquel sí que goce de un carácter de permanencia, nos encontraremos ante un EP, a pesar de que debido a acontecimientos posteriores el EP haya tenido una vida corta. Normalmente suele existir EP en aquellos casos en

²⁵ OCDE, C. D., “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, *París: Instituto de Estudios Fiscales*, 2010 (última versión del año 2017).

²⁶ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRnR).

los que la actividad empresarial se lleva a cabo en un país por medio de una sede que se mantiene durante un periodo de, al menos, 6 meses, con excepción de las obras o proyectos de construcción o instalación que únicamente presentarán tal condición en tanto tengan una duración superior a los 12 meses. Finalmente, en caso de que se trate de un lugar de negocios concebido para una utilización de carácter temporal, pero se mantenga durante un periodo superior que permita calificarlo como no temporal, pasará a convertirse, de forma retrospectiva, en un EP.

- En relación con la realización de la actividad empresarial a través del lugar fijo de negocios, para que se califique como EP la empresa ha de utilizar el lugar de negocios para realizar sus actividades, en todo o en parte. No se requiere que las actividades tengan carácter productivo, así como tampoco se requiere que aquellas sean ininterrumpidas, pero sí que se realicen de manera regular.

Después de conocer qué se entiende por EP, el segundo apartado del artículo 5, anteriormente citado, contiene una lista no exhaustiva de supuestos que se consideran constitutivos de EP siempre y cuando cumplan con lo dispuesto en la definición general prevista en el apartado primero. Junto con la anterior lista se contiene en el apartado cuarto del anterior artículo una lista de actividades empresariales no constitutivas de EP, a pesar de que se realicen por medio de un lugar fijo de negocios. Finalmente, el resto de apartados de dicho artículo 5 tratan el concepto de EP asociado a la construcción, a la figura del agente dependiente y al grupo de sociedades.

En lo que se refiere a la relación entre las actividades de comercio electrónico y la constitución o no de EP, debemos de acudir a los comentarios al MCDI previstos en los párrafos 42.1 a 42.10, de los que se pueden extraer las siguientes conclusiones. De acuerdo con el párrafo 42.2 de los citados comentarios, se hace necesario distinguir entre el equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un EP, y los datos y aplicaciones informáticas que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Una página web se considera una combinación de *software* y datos electrónicos que no constituyen por sí mismos un bien tangible y, por tanto, no constituirán un EP. Sin embargo, el servidor que almacena la página web y por medio del cual se accede a ésta, forma parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede ser constitutiva de un lugar fijo de negocios

de la empresa que explota el servidor, en cuyo caso se trataría de un EP siempre que dicho servidor se encuentre ubicado durante un periodo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo. Esta distinción es relevante en caso de que la empresa operadora del servidor sea distinta de la que desarrolla su actividad mercantil a través de la citada página web. De este modo, si la empresa que desempeña su negocio a través de una página web paga a un proveedor de servicios de internet (PSI) por hospedar en sus servidores la página web mediante la cual opera la empresa, ese contrato no implica que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa y, por lo tanto, ésta no poseería presencia física en esa ubicación.

Otra cuestión distinta a la anterior es la prevista en el párrafo 42.5 relativa a si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través de un equipo informático (servidor), examinar si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar. Pues bien, no se considerará la existencia e EP cuando a través de dicho equipo se realicen actividades preparatorias o auxiliares, estableciéndose una lista ejemplificativa de este tipo de actividades en el párrafo 42.7:

- *proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes;*
- *hacer publicidad de las mercancías y servicios;*
- *transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;*
- *recoger datos de mercado para las empresas;*
- *ofrecer información.*

Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que esta realiza.

Finalmente, la cuestión examinada en el párrafo 42.10 de los citados comentarios trata de determinar si un PSI puede ser considerado como EP a los efectos del artículo 5.5 del MCDI. En la mayoría de los casos los PSI no constituirán un EP al no tratarse de agentes de las empresas a las que pertenecen las páginas web debido a que no pueden establecer contratos en nombre de esas empresas; o bien porque los PSI se constituirán como agentes

independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, lo cual queda probado por el hecho de que albergan las páginas web de diversas empresas.

De esta manera, podemos observar como de acuerdo a la noción de EP establecida en el MCDI de la OCDE los modelos de negocio digitalizados no se encontrarían subsumidos en tal concepto y, por lo tanto, los Estados no tendrían derecho a gravar aquellas rentas obtenidas por los no residentes en dicho Estado, al no haber EP. Con la configuración establecida en el MCDI no se pueden sujetar a imposición las rentas denominadas “virtuales”, o que se obtienen sin establecerse físicamente en un determinado territorio. Es precisamente con la Propuesta PDS donde se establece un nuevo concepto de EP digital, fijando como nexo imponible la presencia digital significativa. Asimismo, la Propuesta PDS también adapta el criterio relativo a los beneficios empresariales previsto en el artículo 7²⁷ del MCDI con el propósito de incorporar las nuevas modalidades de creación de valor de los negocios digitales.

²⁷ *Vid.* referencia 21

2.2 Propuesta de Directiva²⁸ 2018/148, del Consejo, de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del Impuesto sobre Servicios Digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales

2.2.1 CONTEXTO EN EL QUE SE REALIZA LA PROPUESTA ISD

Una de las principales prioridades políticas de la Comisión Europea es el mercado único digital con la intención de ofrecer nuevas oportunidades digitales a los ciudadanos y a las empresas en el mercado de la UE. Es por ello que para alcanzar tal objetivo se necesita un marco fiscal estable y moderno. Teniendo en cuenta la enorme rapidez con la que está creciendo la economía digital se hace preciso actualizar las normas fiscales relativas al impuesto sobre sociedades a fin de garantizar una fiscalidad justa y eficaz.

El precedente a nivel internacional lo encontramos en el Proyecto²⁹ de la OCDE junto con el G20 relativo a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, concretamente en la Acción 1. Este Plan de Acción pretende estructurar un plan de trabajo para poder encarar los desafíos fiscales planteados por la economía digital. Además, es preciso nombrar el Informe³⁰ provisional realizado en 2018 por la OCDE, en el que realiza un examen minucioso de los rasgos principales de los modelos económicos altamente digitalizados e inherentes a la creación de valor en la nueva era digital. También, examina, como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales realizada bajo su jurisdicción que se aplicaría al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales.

Por su parte, a nivel de la UE tiene como precedentes, en primer lugar, la Comunicación³¹ de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo relativa a un sistema impositivo justo y eficaz en la UE para el Mercado Único Digital, adoptada el 21 de septiembre de 2017. Esta Comunicación tiene por objetivos tanto la consecución de una fiscalidad más justa y eficiente como el respaldo del crecimiento y de la competitividad en la UE a través del

²⁸ COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS), Bruselas, 21/03/2018 (propuesta de Directiva).

²⁹ *Vid.* referencia 5

³⁰ OCDE (2018), “Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS”, Publicaciones de la OCDE, París.

³¹ COM (2017) 547 final.

Mercado Único Digital. En segundo lugar, la Carta³² de Intenciones del Presidente Juncker en el Discurso sobre el Estado de la Unión de 2017, en la que se establece como una de las prioridades para la UE el establecimiento de un mercado único digital conectado. En tercer lugar, las conclusiones adoptadas por el Consejo Europeo³³ el 19 de octubre de 2017, donde se determinó que la UE precisa de un sistema tributario justo y eficaz que se adapte a la era digital. Finalmente, las conclusiones del Consejo ECOFIN³⁴ de 5 de diciembre de 2017 que confirmaron el interés de varios EM en la adopción de medidas temporales.

De esta forma la Propuesta ISD surge con el fin de alcanzar una medida que se aplique a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales y que sea fácil de implementar, así como también contribuya a crear condiciones de competencia equitativas durante el periodo transitorio, hasta que se adopte una solución global³⁵.

2.2.2 BASE SOBRE LA QUE SE JUSTIFICA LA INTERVENCIÓN DE LA UE

La intervención de la Unión Europea en materia legislativa se justifica sobre la base del ámbito de aplicación del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Según dicho artículo:

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

³² Juncker, J.C. y Timmermans, F., “Carta de Intenciones dirigida al Presidente Antonio Tajani y al Primer Ministro Jüri Ratas”, *Discurso sobre el Estado de la Unión*, 2017 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_es.pdf; última consulta 02/03/2019).

³³ Reunión del Consejo Europeo (19 de octubre de 2017) – Conclusiones (doc.EUCO 14/17).

³⁴ Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017 – Responder a los retos que presenta la fiscalidad de los beneficios de la economía digital (FISC 346 ECOFIN 1092).

³⁵ Debemos de recordar que la Propuesta ISD se trata de una solución provisional o transitoria a la espera de alcanzar una solución global.

Asimismo, la Propuesta ISD se ajusta al principio de subsidiariedad (*Vid.* pp. 15), que pretende que la actuación de la UE en materias cuya competencia descansa de forma compartida entre los Estados miembros y la UE sea lo más pertinente posible. De este modo la UE debe intervenir únicamente cuando su actuación sea más eficaz que la de los Estados miembros a nivel nacional o local. En este caso la intervención de la UE se ajusta a tal principio en tanto que lo que se pretende es reducir la fragmentación del mercado único y la constitución de distorsiones de la competencia dentro de la Unión que generaría la implementación de medidas unilaterales a nivel nacional.

Por último, la Propuesta PDS se ajusta al principio de proporcionalidad (*Vid.* pp. 15), conforme al cual no podrán sobrepasar de lo necesario el contenido y la forma de la actuación de la Unión para alcanzar los objetivos de los Tratados. La Propuesta ISD pretende establecer una estructura común del impuesto, dejando a los EM suficiente competencia como para establecer determinados aspectos administrativos relacionados con la medida.

2.2.3 CONTENIDO DE LA PROPUESTA ISD

Con el fin de analizar el contenido de la Propuesta ISD hemos de partir del objeto de esta Propuesta, en el que nos encontramos con los ingresos imposables y del sujeto pasivo, para luego llegar al lugar de imposición, exigibilidad y cálculo del impuesto, y terminar con las obligaciones y cooperación administrativa.

Primeramente, el objeto³⁶ de esta Propuesta es el de instaurar un sistema común del ISD que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. En este contexto, es preciso preguntarse cuáles son los ingresos sujetos a gravamen, es decir, el **ámbito objetivo**. Pues bien, la respuesta a lo anterior la encontramos en el artículo 3 de dicha Propuesta que define los ingresos que se consideran imposables a los efectos de la presente Propuesta. El ISD se trata de un impuesto con un ámbito de aplicación específico que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios caracterizados por la creación de valor por parte del usuario³⁷, como son:

³⁶ Artículo 1 de la Propuesta ISD.

³⁷ De acuerdo con el artículo 2.4 de la Propuesta ISD, se entiende por usuario cualquier particular o empresa.

- a) La inclusión en una interfaz digital³⁸ de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. No se tendrá en cuenta si el proveedor del servicio publicitario es el propietario o no de la interfaz digital en la que aparece el anuncio. En el caso de que el propietario de la interfaz y el proveedor de los servicios no sean la misma entidad, no se considerará que aquel haya prestado un servicio imponible comprendido en el artículo 3. Este sería el caso del *online advertising* que encontramos en Facebook, Google o Twitter.
- b) La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita identificar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios. Es lo que se conoce como plataformas digitales o *market places* y que serían por ejemplo empresas como Ebay, Amazon o Airbnb. De acuerdo con el cuarto apartado del citado artículo 3, no se incluirán en este supuesto:
- Cuando la puesta a disposición por parte de la entidad tenga como única finalidad suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o de pago. Esto se debe a que no queda totalmente claro cuando la colaboración de los usuarios desempeña un papel central en la creación de valor para la empresa.
 - Los servicios regulados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9) de la Directiva 2014/65/UE³⁹ prestados por un centro de negociación o un internalizador sistemático⁴⁰.
 - Los servicios consistentes en facilitar la concesión de préstamos prestados por proveedores⁴¹ regulados de servicios de financiación participativa.
- c) la transmisión de los datos recogidos acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces

³⁸ Definido en el artículo 2.3 de la Propuesta ISD como cualquier tipo de programa informático y las aplicaciones accesibles a los usuarios.

³⁹ Servicios y actividades de inversión:

1) Recepción y transmisión de órdenes de clientes en relación con uno o más instrumentos financieros. 2) Ejecución de órdenes por cuenta de clientes. 3) Negociación por cuenta propia. 4) Gestión de carteras. 5) Asesoramiento en materia de inversión. 6) Aseguramiento de instrumentos financieros o colocación de instrumentos financieros sobre la base de un compromiso firme. 7) Colocación de instrumentos financieros sin base en un compromiso firme. 8) Gestión de SMN. 9) Gestión de SOC.

⁴⁰ Significado establecido en los puntos 20 y 24 del artículo 4.1 de la Directiva 2014/65/UE.

⁴¹ Aquellos que se encuentran sujetos a autorización y supervisión en virtud de cualquier medida de armonización que se adopte de conformidad con el artículo 114 del Tratado con vistas a la regulación de los servicios de financiación participativa.

digitales. Si bien, se entenderá excluidos del ámbito de aplicación del ISD cuando la transmisión haya sido efectuada por una plataforma de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.

Hay que tener en cuenta que los ingresos referidos con anterioridad incluyen los ingresos brutos totales una vez deducido el IVA y otros gravámenes similares. De manera que el cálculo se realiza sobre ingresos brutos agregados, sin posibilidad de deducir impuestos soportados con motivo de la realización de la actividad, aunque excluyendo de la cifra de ingresos el IVA e impuestos similares (Calderón Carrero, 2019)⁴². Asimismo, los ingresos que procedan de servicios que puedan ser calificados como servicios digitales en el sentido indicado no serán calificados como «ingresos gravables» cuando sean prestados por una entidad, que forme parte de un grupo consolidado a efectos de la contabilidad financiera, a favor de otra entidad que forme parte del mismo. Sin embargo, cuando una entidad de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera preste un servicio imponible a un tercero, pero los ingresos de dicha actividad sean obtenidos por otra entidad dentro del grupo, tal remuneración se considerará obtenida por la entidad que presta el servicio.

En lo que respecta al **ámbito subjetivo**, es decir, a quién se grava con el ISD. En el artículo 4 de la Propuesta ISD se encuentra regulado lo relativo al sujeto pasivo. Así, dicho artículo establece que serán sujetos pasivos de dicho impuesto aquellas entidades que cumplan las siguientes condiciones:

- Los ingresos mundiales totales del último ejercicio financiero considerado⁴³ deben superar los 750.000.000 de euros.
- Los ingresos imposables⁴⁴ totales obtenidos dentro de la UE durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 de euros.

⁴² Calderón Carrero, J. M., “El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, *La Ley Digital*, pp. 13, 20 de febrero de 2019 (disponible en <https://laleydigital.laley.es/Content/Inicio.aspx>; última consulta 04/03/2019).

⁴³ De acuerdo con el apartado 3 del artículo 4 de la Propuesta ISD, se trata del ejercicio financiero cubierto por los últimos estados financieros disponibles, publicados por la entidad antes de que finalice el periodo impositivo en cuestión.

⁴⁴ Obtenidos en el momento en que sean exigibles, con independencia de si han sido efectivamente pagados o no.

El primer umbral limita la aplicación del impuesto a aquellas empresas que cuentan con posiciones sólidas en el mercado, las cuales les permiten beneficiarse más de los efectos de la red y de la explotación de macrodatos. Por su parte, el segundo umbral limita su aplicación a aquellos casos en los que existe una huella digital significativa a escala de la Unión en relación con los ingresos cubiertos por el ISD.

En caso de que se trate de un grupo consolidado⁴⁵, los umbrales se aplicarán en relación a los ingresos totales del grupo consolidado y no de forma independiente a la entidad que forme parte del grupo a efectos de contabilidad financiera.

En segundo lugar, procedemos con el análisis del lugar de imposición, la exigibilidad y el cálculo del impuesto. **El lugar de imposición** se encuentra regulado en el artículo 5 de la Propuesta ISD, conforme al cual los ingresos impositivos se entienden obtenidos en un EM durante un periodo impositivo si los usuarios del servicio imponible se encuentran situados en ese EM durante ese periodo impositivo. Se puede observar como esta regla se encuentra en línea con la creación de valor por parte del usuario que es el presupuesto de aplicación objetivo del ISD. De manera que los EM tendrán derecho a gravar aquellos ingresos procedentes de servicios digitales prestados a usuarios situados en su territorio. Asimismo, es importante aclarar que el hecho de que el usuario contribuya pecuniariamente o no a la generación de los ingresos de la entidad no tiene peso para determinar el lugar de imposición.

La Propuesta ISD establece una serie de reglas específicas para cada tipo de servicio imponible con el objetivo de definir la ubicación⁴⁶ de los usuarios y así ser capaz de determinar el lugar de imposición. La determinación de la ubicación de uso del dispositivo del usuario, mediante el cual se accede a la interfaz digital, se establece a través de la dirección de Protocolo Internet (IP)⁴⁷ de dicho dispositivo, o por otras técnicas de geolocalización, si proceden por ser más exactos.

⁴⁵ Artículo 4.6 de la Propuesta ISD.

⁴⁶ Artículo 5.2 de la Propuesta ISD.

⁴⁷ De acuerdo con la página 14 de la Propuesta ISD, la IP se trata de un *proxy* sencillo y eficaz para determinar la ubicación del usuario.

En caso de que los usuarios que intervengan en un servicio imponible se encuentren situados en diferentes EM o en jurisdicciones no pertenecientes a la UE, los ingresos imponibles obtenidos se distribuirán de manera proporcional a cada EM en virtud de lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 5:

- Para los servicios de publicidad⁴⁸ se considerarán el número de veces que un anuncio apareció en un aparato de un usuario localizado en tal EM.
- Para los *online marketplaces*⁴⁹ se atiende al número de usuarios que han realizado las transacciones subyacentes localizados en un EM.
- Para las redes sociales se calcula el número de usuarios que poseen una cuenta en la misma en cada EM.
- Para las actividades consistentes en la monetización⁵⁰ de datos de usuarios, se atiende al criterio del número de usuarios en el EM cuyos datos han sido monetizados como resultado de que tales usuarios han usado un dispositivo para acceder a la interfaz digital del contribuyente.

Por su parte, a la hora de determinar el lugar de imposición de los ingresos imponibles sujetos al ISD, no se tendrá en consideración el lugar a partir del cual se realice el pago por el servicio imponible. En aquellos supuestos en los que se la entrega de bienes o la prestación de los servicios tenga lugar directamente entre los usuarios de una interfaz multifacética, tampoco se tendrá en cuenta el lugar donde se hayan realizado esas operaciones subyacentes.

La **exigibilidad** se encuentra definida en el artículo 6 de la Propuesta ISD. En virtud de dicho artículo, el ISD será exigible en un EM en relación con la proporción de ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un periodo impositivo y que se consideren obtenidos en ese EM, de acuerdo con lo previsto anteriormente en el artículo 6 (lugar de imposición).

Para el **cálculo** del impuesto correspondiente a un EM durante un periodo impositivo se ha de aplicar el tipo del ISD a la proporción de ingresos imponibles que sean exigibles en

⁴⁸ Servicio comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra a) de la Propuesta ISD.

⁴⁹ Servicio comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra b) de la Propuesta ISD.

⁵⁰ Servicio comprendido en el artículo 3, apartado 1, letra c) de la Propuesta ISD.

ese EM. Teniendo en cuenta que el tipo impositivo se encuentra fijado en el artículo 8⁵¹ de la Propuesta ISD en un 3%, el ISD que le corresponde a un EM resultará de aplicar el 3% a la proporción de ingresos imposables que tiene derecho a exigir ese EM.

Respecto a las **obligaciones** que han de cumplir los sujetos pasivos obligados al pago del ISD, aquellas se encuentran contenidas en los artículos 9 a 19 (Capítulo III) de la Propuesta ISD. Son estos sujetos pasivos los obligados al pago del ISD como los responsables del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la citada Propuesta. En los citados artículos se hace referencia al mecanismo de ventanilla única, el cual tiene por objetivo gestionar los aspectos administrativos relacionados con dicho impuesto. Este mecanismo consiste en que el sujeto pasivo que se encuentre obligado al pago del ISD en uno o varios EM debe contar con un punto de contacto, denominado EM de identificación⁵², a través del cual cumplirá todas sus obligaciones tributarias relacionadas con dicho impuesto. Será ese EM de identificación el que comparta la información y transfiera la proporción del ISD recaudado con los demás EM que tengan derecho a exigir tal impuesto. Lo relativo al número de identificación, la baja en el registro de identificación y el cambio de EM de identificación, se encuentra regulado en los artículos 11, 12 y 13, respectivamente, de la Propuesta ISD.

El sujeto pasivo ha de presentar la declaración del ISD ante el EM de identificación de conformidad con las formalidades prevista en el artículo 15 de la Propuesta ISD. En caso de que el sujeto pasivo quiera realizar modificaciones en la citada declaración habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 17. Las modalidades de pago se recogen en el artículo 16. Finalmente, los artículos 18 y 19 tratan, respectivamente, sobre la contabilidad, llevanza de registros, medidas de lucha contra el fraude y medidas de ejecución y control; y, la designación de las autoridades competentes.

⁵¹ Artículo 8 de la Propuesta ISD: *El tipo del ISD se fijará en el 3%. Se trata de un tipo único para toda la Unión.*

⁵² Artículo 10.3 de la Propuesta ISD:

El Estado miembro de identificación será: (a) aquel en el que el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD en relación con el primer período de exigibilidad; (b) en caso de que el sujeto pasivo esté obligado a pagar el ISD en relación con ese período impositivo en varios Estados miembros, uno de esos Estados miembros, a elección del sujeto pasivo.

2.2.4 POSIBLE COLISIÓN CON LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Una de las cuestiones que merece analizarse con detenimiento es la expuesta en el considerando 27 de la Propuesta ISD relativa a la deducibilidad del ISD:

Con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.

De este modo podemos observar como la UE ha incluido normas en la Propuesta ISD para disminuir el riesgo de doble imposición, siendo el pago del ISD deducible en la base imponible del IS en la jurisdicción donde este se paga con independencia de dónde se haya contribuido el ISD. Por tanto, no se trataría de un “crédito de impuesto” a deducir de la cuota del IS (García et al., 2018)⁵³.

Como consecuencia de que el ISD grava tanto operaciones domésticas como transfronterizas existirá en varias ocasiones una doble imposición interna e internacional, planteando así un posible problema con los CDI. Sin embargo, al ser calificado el ISD como impuesto indirecto es posible manifestar su compatibilidad con los CDI. El problema radica en que la calificación del ISD como impuesto indirecto no es del todo clara. La diferencia entre impuesto directo e indirecto se desprende de lo dispuesto en la STS de 9 de enero de 2018 estableciendo que un “Impuesto directo es aquel que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta, mientras que el Impuesto indirecto es el que grava el consumo”⁵⁴. Asimismo, esta distinción también ha sido objeto de debate doctrinal. En este sentido, el Profesor Naharro Mora⁵⁵ Moda concluye que “son

⁵³ García, J. C., Trape, M., & Del Campo, C., “Tributación directa de la Economía Digital: Iniciativas UE”, *KPMG Abogados*, pp. 4, 4 de abril de 2018 (disponible en <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributacion-directa-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>; última consulta 12/03/2019).

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero 311/2018, Fundamento Jurídico Segundo.

⁵⁵ Naharro Mora, J. M., *Lecciones de Hacienda Pública: (principios generales)*, Marsiega, Madrid, 1958, p.95.

impuestos indirectos los que gravan la renta al salir de su poseedor, al contrario que los directos que la gravan al entrar”. Por su parte el Profesor Corral Guerrero⁵⁶ considera que:

Los impuestos directos gravan unos hechos generalmente periódicos, indicadores de la renta adquirida, que manifiesta la capacidad de contribuir tanto en la fase de producción como en la de su obtención, no teniendo atribuido legalmente el contribuyente el derecho ni el deber de repercusión; mientras que los indirectos los que gravan unos hechos instantáneos, indicadores de la renta gastada, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en su forma de consumo como de inversión, cuando se produce la circulación de los bienes teniendo atribuido el contribuyente de derecho el derecho y el deber de repercusión generalmente.

Pues bien, en este caso podría alegarse que el ISD grava directamente la capacidad económica de las empresas digitales al incidir sobre los ingresos de estas. Así pues, el diseño del impuesto no ofrece un mecanismo para repercutir el impuesto al consumidor final, la cual se erige como una de las características fundamentales de los impuestos indirectos. De ser así esto podría tener importantes consecuencias al atentar contra los CDI.

⁵⁶ Corral Guerrero, L., “El impuesto: un enfoque integrador”, *Cuaderno de estudios empresariales*, vol. 5, 1995, 69-96.

3. PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES⁵⁷

Antes de proceder al análisis del Proyecto de Ley hemos de decir que a pesar de que dicho impuesto ha decaído como consecuencia del anuncio de elecciones generales creemos que es conveniente abordar el análisis de este impuesto a nivel nacional como consecuencia de su posible reanudación en caso de salir ganador el actual gobierno.

3.1 CONTEXTO EN EL QUE SE REALIZA EL PROYECTO DE LEY DEL IDSD

La adopción de este Proyecto de Ley se encuadra en la reforma fiscal destinada a adaptar la tributación a los nuevos modelos de negocio digital y adecuarlo a los nuevos modelos de negocio del siglo XXI. Como consecuencia del crecimiento del carácter digital que está experimentando la economía están surgiendo nuevas modalidades de negocios, las cuales se sustentan en la realización de actividades a distancia mediante una nula presencia física y en la creación de valor por medio de los datos y contribuciones aportadas por los usuarios. Teniendo en cuenta que las actuales normas fiscales se basan en gran medida en la presencia física, nos hallamos en un entorno de muchas adversidades para impedir la deslocalización de activos intangibles a jurisdicciones de escasa o nula tributación. Asimismo, estas normas fiscales tampoco tienen en cuenta la generación de valor por parte de los usuarios. Todo esto genera una disociación entre el lugar donde tributan las empresas y el lugar donde realmente se genera el valor.

Internacionalmente se ha consensuado que la mejor forma de solucionar el desfase anteriormente mencionado es mediante una solución a escala global, por tal motivo tanto la OCDE como la UE se han puesto en marcha para alcanzar dicha respuesta. Ahora bien, la adopción e implementación de estas iniciativas a nivel mundial entraña la inversión de una gran cantidad de tiempo. Como consecuencia de esto, el Estado español ha decidido adoptar una solución unilateral que le permita ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición sobre los servicios digitales. No obstante, no se debe de olvidar que España está a favor del sistema armonizador propuesto por la Comisión Europea en

⁵⁷ Proyecto de Ley 121/000039, de 18 de enero, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE 25 de enero de 2019).

las Directivas PDS y ISD. De esta manera, este Proyecto de Ley se muestra como una solución transitoria en tanto que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar al ordenamiento jurídico español las Directivas 2018/147 y 2018/148 de la Unión Europea por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con presencia digital.

Finalmente, en lo que respecta al título competencial en base al cual se ha dictado la presente Ley se encuentra recogido en el artículo 149.1.14ª de la CE relativo a la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General.

3.2 CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY IDSD

En primer lugar, el Proyecto de Ley comienza estableciendo que el IDSD se trata de un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la naturaleza y forma prevista por la Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en los cuales exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto. En lo que respecta al **hecho imponible**⁵⁸, se encontrarán sujetos a dicho impuesto las prestaciones de servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto. El término “servicios digitales” se refiere exclusivamente a los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos⁵⁹. De este modo podemos observar como el citado impuesto recae sobre la prestación de los siguientes servicios digitales:

- i) La colocación en una interfaz digital de publicidad orientada a los usuarios de esa interfaz (servicios de publicidad en línea).
- ii) Servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que permitan a los usuarios encontrar otros usos e interactuar con ellos, y que también puedan facilitar el suministro de bienes o servicios subyacentes directamente entre usuarios (servicios de intermediación en línea).
- iii) La transmisión de los datos recogidos sobre los usuarios que se hayan generado a partir de las actividades de dichos usuarios en interfaces digitales (servicios de transferencia de datos).

⁵⁸ Artículo 5 del Proyecto de Ley del IDSD.

⁵⁹ Estos servicios digitales se encuentran definidos en el artículo 4 del Proyecto de Ley del IDSD.

Junto con las actividades que se encuentran gravadas por el IDSD, el artículo 6 del Proyecto de Ley establece una serie de supuestos, los cuales coinciden con los previstos en la Propuesta ISD, que **no** se encontrarán **sujetos** al citado impuesto. De este modo se excluyen:

- i) Las ventas en línea de bienes o servicios a través de la página web de su proveedor, en las que éste no interviene como intermediario. En estos casos, la creación de valor para el minorista reside en los bienes o servicios suministrados y la interfaz digital se utiliza simplemente como medio de comunicación.
- ii) La venta de bienes o servicios entre usuarios finales dentro de un servicio de intermediación en línea.
- iii) Los servicios de intermediación en línea cuando el objetivo principal es proporcionar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o de pago.
- iv) La prestación de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.
- v) Las prestaciones de servicios de transmisión de datos realizadas por entidades financieras reguladas.
- vi) Las prestaciones de servicios digitales realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien, es decir, operaciones intragrupo.

El **nexo con el territorio español** que permite la tributación en España se basa en la ubicación de los usuarios, independientemente de si el usuario ha contribuido en dinero a la generación de ingresos para la empresa. A estos efectos, se establece, en el artículo 7 del Proyecto de Ley, un conjunto específico de reglas⁶⁰ de localización para cada uno de

⁶⁰ Artículo 7.2 del Proyecto de Ley del IDSD:

- a) *En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.*
- b) *En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.*
- c) *En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.*

los servicios digitales enumerados anteriormente, en función del lugar en el que se hayan utilizado los dispositivos de estos usuarios, generalmente localizados por sus direcciones IP. Sin embargo, se acepta la prueba en contrario, en particular, otros métodos de geolocalización que sean admisibles en derecho. Se trata de un mecanismo de protección de la Administración Tributaria y del contribuyente frente a posibles errores, ocultación o falsificación de la dirección IP de los dispositivos utilizados, destinado a la localización de servicios dentro o fuera del territorio español. Asimismo, el Proyecto de Ley establece que a los efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios digitales no se tendrá en cuenta el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente en los servicios de intermediación en línea, ni el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

En lo que respecta a cuáles son los **contribuyentes** de dicho impuesto se debe acudir al artículo 8 del Proyecto de Ley, el cual establece que serán contribuyentes del IDSD las personas jurídicas y entidades⁶¹ del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria⁶², que el primer día de liquidación superen dos umbrales. Estos umbrales se establecen con el objetivo de asegurar que el IDSD únicamente se aplica a empresas de cierta envergadura con una huella digital española significativa en España. Con ello se pretende proteger las fases iniciales del desarrollo de una actividad económica altamente digitalizada, en las que suele ser necesario realizar una inversión sustancial y el período para alcanzar una posición de ganancias puede ser largo (Gárate et al., 2018)⁶³.

Por lo tanto, las empresas sujetas a este impuesto serán aquellas cuyo importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros y cuyo importe total de ingresos obtenidos en España atribuibles a dichos servicios en el mismo período supere los 3 millones de euros. Estos umbrales se incrementarán al año en caso

⁶¹ Artículo 35.4 de la LGT:

Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

⁶² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 12 de diciembre de 2003).

⁶³ Gárate, C., García Valera, A., & De Cubas Buenaventura, T. “Spain releases draft bill on Digital Services Tax”, *EY Abogados*, pp. 3, 25 de octubre de 2018 (disponible en <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-releases-draft-bill-on-digital-services-tax>; última consulta 17/03/2019).

de haber iniciado la actividad en el año inmediato anterior. Del mismo modo, se incluyen normas especiales para las entidades que formen parte de un grupo. Los umbrales anteriores deben evaluarse a nivel de grupo para determinar si una empresa supera los umbrales y, por lo tanto, debe considerarse un contribuyente.

En relación con el **devengo** del impuesto se introduce una modificación respecto a lo contenido en la Propuesta ISD de la Comisión Europea. Así, a diferencia de lo que ocurre en la Propuesta de Directiva de la UE, según la cual la ISD se calcula sobre la base de los ingresos imponibles devengados en un período determinado, el devengo⁶⁴ del IDSD se producirá en el momento en que las operaciones sujetas a gravamen se presten, realicen o ejecuten o bien cuando se trate de pagos anticipados originados por tales operaciones con anterioridad a la realización del hecho imponible, el devengo tendrá lugar en el momento de la recaudación total o parcial del precio de las cantidades efectivamente recibidas.

La **base imponible** de este impuesto se encuentra constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales imponibles, efectuadas en el territorio de aplicación del mismo. Si bien, cuando se traten de prestaciones de servicios digitales entre entidades pertenecientes a un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado. En el artículo 10.2 del mencionado Proyecto de Ley se contemplan una serie de reglas que se tendrán en cuenta a los efectos de determinar la base imponible. Es precisamente a esta base imponible a la cual se aplicará el **tipo impositivo** del 3%, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Proyecto de Ley, a efectos de determinar la cuota íntegra.

Entre las **obligaciones formales** del contribuyente, contenidas en el artículo 13 del citado Proyecto, se hallan autoliquidar trimestralmente el impuesto; presentar determinadas declaraciones censales; obtener un NIF en España; inscribirse en un registro de entidades

⁶⁴ Artículo 9 del Proyecto de Ley del IDSD:

El impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

que se creará al efecto; llevar determinados registros que se establecerán reglamentariamente; informar de forma periódica o previo requerimiento a la Administración de sus servicios digitales; nombrar representante en caso de no residentes en la UE; conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones durante el periodo de prescripción; traducir al castellano u otra lengua oficial a solicitud de Hacienda las facturas, contratos u otros documentos justificativos de los servicios prestados; y establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que posibiliten determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto (Escribano, I., 2018)⁶⁵. En relación con la última de estas obligaciones formales, el Proyecto de Ley establece en su artículo 15.2 una **sanción** en caso de su incumplimiento. Dicha sanción consistirá en una multa pecuniaria del 0,5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, estableciéndose un rango de cantidades de entre 15.000 y 400.000 euros que no podrá superar, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento.

Finalmente, se establece una **disposición transitoria única** relativa a aclarar que para el ejercicio de 2019 el umbral relativo al importe de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas se determinará sobre la base de los ingresos registrados desde la entrada en vigor de la Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año. Esto se debe a que resultaba prácticamente imposible para las empresas afectadas determinar el importe de servicios digitales sujetos el año anterior cuando no estaban haciendo seguimiento de dichas transacciones digitales y no contaban de los medios técnicos para la localización de la ubicación de los usuarios.

3.3 CRÍTICAS AL PROYECTO DE LEY DEL IDSD

El IDSD es presentado por el Gobierno como un impuesto que se centra en los servicios prestados, con independencia de las características de los proveedores, como puede ser su capacidad económica. Esto implica que el IDSD no debe considerarse como un impuesto sobre la renta o el patrimonio y, por tanto, quedaría fuera de los Convenios

⁶⁵ Escribano, I., “Aprobado el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España”, *Garrigues*, 19 de noviembre de 2018 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/aprobado-el-anteproyecto-de-ley-del-impuesto-sobre-determinados-servicios; última consulta 18/03/2019).

fiscales suscritos por España. En este sentido, el impuesto se aplicaría como un impuesto indirecto (*Vid.* referencia 54), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 del Proyecto de Ley. Del mismo modo, en la exposición de motivos del citado Proyecto se justifica tal naturaleza indirecta sobre la base que el IDSD se centra en los servicios prestados sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica. Sin embargo, la potestad para determinar si un impuesto es de naturaleza directa o indirecta no radica en el Gobierno, sino que depende de aquello que se quiera gravar, así como la forma de hacerlo. A pesar de que el Gobierno ha diseñado el IDSD como un impuesto de naturaleza indirecta, dicho impuesto grava los ingresos de las compañías que prestan este tipo de servicios digitales, lo que lleva a preguntarse si realmente nos encontramos ante un impuesto de naturaleza directa o indirecta.

Asimismo, en caso de que se rectificase y se declarase que, efectivamente, la naturaleza del IDSD tiene la calificación de impuesto directo podría entrar en conflicto con otros impuestos directos. En este sentido, podría entrar en conflicto con el IS al gravar la manifestación de la capacidad económica o con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) que grava la generación de ingresos. Además, tendría importantes consecuencias en tanto que podría incluirse en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España. Como resultado de lo anterior, con el fin de habilitar a España con la potestad de gravamen sobre dichas rentas, se requeriría la existencia de un EP en España en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo OCDE (*Vid.* pp. 19). En otras palabras, España estaría aprobando un impuesto incapaz de gravar a las empresas de países con los que exista un CDI (Gaudier & Perelló, 2018)⁶⁶.

Otra de las críticas que se han formulado contra este Proyecto de Ley se fundamentan en la ampliación del número de obligados tributarios como consecuencia del establecimiento de un umbral menos exigente en dicho Proyecto en comparación con el dispuesto en la Propuesta PDS. De este modo, la Propuesta PDS fija el umbral en 7 millones de euros respecto de la obtención de ingresos por la prestación de servicios digitales a usuarios que se hallen en ese Estado miembro durante el periodo impositivo. Mientras que España

⁶⁶ Gaudier, J. L., y Perelló, J., “Impuestos sobre Servicios Digitales, ¿se quedará la recaudación en la nube?”, *Legaltoday*, 19 de diciembre de 2018 (disponible en http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/impuesto-sobre-servicios-digitales-se-queda-la-recaudacion-en-la-nube; última consulta 20/03/2019).

determina que el umbral relativo al importe total de ingresos obtenidos en España atribuibles a dichos servicios en el mismo período se fijará en los 3 millones de euros. Esto lleva a que las estimaciones previstas desde el Gobierno fijen la recaudación potencial de este impuesto en 1.200 millones de euros frente a los 600 millones estimados por Bruselas⁶⁷.

Por otra parte, merece hacerse mención del artículo publicado por el abogado Rodrigo Gastalver⁶⁸ en 2019, en el que concluye que el impuesto no está bien diseñado al encontrarse los operadores locales en una situación de desventaja: “Si lo que se pretende con el ISD es paliar la fuga de tributación de los grandes operadores de Internet en la economía digital y, por ende, la distorsión que genera en el mercado para los operadores locales. Esto es, la falta de tributación en el estado de generación de la renta de los operadores no establecidos produce una distorsión en el mercado frente a los operadores locales, que sí están sometidos a tributación directa por la renta que obtienen en el mismo territorio, lo que los coloca en una posición de desventaja competitiva clara (...) no está bien hecho (...) porque este impuesto también resulta de aplicación a los operadores locales que superen los umbrales propuestos y obtengan las rentas sujetas a gravamen. Por tanto, estos operadores locales estarán sometidos tanto a la tributación directa ordinaria de sus respectivos países de residencia, como a este impuesto "indirecto" adicional y, por ende, de nuevo estarán en una posición de desventaja frente a los que no están sometidos a tributación directa en el estado de generación de la renta”.

Lo anterior ha desembocado en la posibilidad de que el IDSD sea deducible en la base imponible del IS como otro gasto de la actividad, de manera que no afecte a empresas locales más pequeñas.

Finalmente, hay una parte de la doctrina que considera que dicho Proyecto de Ley podría considerarse como una medida contraria al Derecho de la UE. Dichos autores para

⁶⁷ González, J. S., “Las empresas podrán deducirse la “tasa Google” en el impuesto de sociedades”, *El País*, 22 de enero de 2019 (disponible en https://elpais.com/economia/2019/01/21/actualidad/1548104264_558682.html; última consulta 20/03/2019).

⁶⁸ Gastalver, R., “El impuesto sobre los servicios digitales: una mayor distorsión en el mercado”, *Expansión*, 22 de enero de 2019 (disponible en <http://www.expansion.com/juridico/opinion/2019/01/22/5c475733468aeb810c8b45fc.html>; última consulta 20/03/2019).

defender su postura se basan en el hecho de que la mayoría de las empresas afectadas por dicho impuesto son no residentes en la UE, por lo que podría constituir una discriminación encubierta por razón de nacionalidad. En consecuencia merece citarse el artículo elaborado en 2019 por el Doctor en Derecho Leopoldo Parada⁶⁹ en relación con la ilegalidad del impuesto español sobre servicios digitales. Teniendo en cuenta que el Proyecto de Ley utiliza umbrales sobre la base del volumen de negocio con el fin de determinar si una empresa se encuentra o no sujeta al IDSD, esto de por sí no constituye una discriminación. Si bien, dichos umbrales de forma indirecta se encuentran diseñados para que sean las grandes empresas tecnológicas situadas fuera de España las que paguen el citado impuesto. Estas grandes empresas se encuentran situadas fuera de la UE, pero operan en Europa por medio de una filial que presta esos servicios. De modo que si en la práctica la aplicación de los umbrales queda limitada exclusivamente a empresas no españolas ubicadas en algún otro EM de la UE, nos encontraríamos ante una discriminación encubierta por razón de nacionalidad. Así, en atención a lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), aún cuando la imposición de un nuevo tributo por parte de un EM se presente como neutral, si el impacto discriminatorio recae esencialmente sobre empresas no residentes/no nacionales, se podría concluir que existe una discriminación indirecta o encubierta.

⁶⁹ Parada, L. “La Ilegalidad el Impuesto Español sobre Servicios Digitales”, *Hay derecho*, 10 de enero de 2019 (disponible en <https://hayderecho.expansion.com/2019/01/10/la-ilegalidad-del-impuesto-espanol-sobre-servicios-digitales/>; última consulta 20/03/2019).

4. CONCLUSIONES

Una vez analizado el contenido de las Propuesta de la UE, así como el Proyecto de Ley del IDSD, se procederá a enunciar las conclusiones a las que se ha llegado en el presente trabajo.

En primer lugar, la aplicación de tales medidas puede suponer una distorsión económica en tanto que únicamente se aplica a determinados servicios digitales prestados por un determinado grupo de multinacionales tecnológicas. En este apartado entramos en la cuestión de si se debe crear un impuesto imparcial que grave la totalidad de servicios digitales o bien crear un impuesto parcial para gravar a aquellas empresas que se aprovechan de la “antigüedad” de las normas fiscales de modo que su negocio no quede regulado bajo tales normas y puedan tributar en países de mínima o nula tributación. En mi opinión, se debería de gravar a todas las empresas que presten tales servicios con independencia de que se traten de grandes multinacionales o de pequeñas empresas. Conocedor de las diferencias de capacidad económica de unas y otras empresas, introduciría el concepto de progresividad, de manera que a medida que crece la capacidad económica del sujeto, también crezca el porcentaje de riqueza o ingresos que el Estado exige en forma de tributo.

Asimismo, el ISD también puede afectar a empresas distintas de las grandes multinacionales tecnológicas en el sentido de que muchas empresas se sirven de los servicios de publicidad y tecnológicos de aquellas con el objetivo de comercializar en la UE sus bienes o servicios y, por tanto, dicho gravamen supondrá un aumento de sus costes de negocios en el Mercado Interior.

En segundo lugar, en lo que respecta a la Propuesta PSD se tratan conceptos tan importantes para la fiscalidad internacional como el criterio del nexo imponible y la imputación de beneficios, sobre los cuales se erige la normativa de la mayor parte de los países, así como la red global de CDIs. Es por ello que la configuración de medidas que puedan afectar a tales principios requiere una mayor reflexión y desarrollo y un consenso internacional, al cual todavía no se ha llegado.

En tercer lugar, en lo que se refiere a la realización de dos Propuestas de Directivas, una primera como solución intermedia y otra con vistas al futuro, se ha de considerar la existencia de varios Estados, no pocos, que se oponen la adopción de tales medidas. En este sentido, cabría preguntarse si la solución intermedia del ISD acabará resultando en una medida prolongada en el tiempo ante la imposibilidad de aprobación de la Propuesta PDS o si se seguirá el plan establecido de la Comisión. Teniendo en cuenta que los principales países de la UE, como son Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido han mostrado su apoyo a tales Propuestas, es posible que el plan de la Comisión acabe por consolidarse. Una fecha a la que se deberá de prestar especial atención será el año 2020 cuando la OCDE publicará su Informe Final sobre Fiscalidad en la Economía Digital que puede ratificar lo propuesto por la Comisión o cambiar el rumbo de la fiscalidad en este sector.

Igualmente, la no adopción de tales Propuestas puede concluir con la adopción unilateral por parte de los EM, a favor de tales medidas, de un ISD que incrementaría los costes de cumplimiento, así como los riesgos de doble imposición de todo el sistema de fiscalidad internacional. Coincido con Calderón Carrero (2019)⁷⁰ en que “esta medida no altera formalmente elementos esenciales del sistema de fiscalidad internacional, aunque resulta innegable que amplía el poder tributario de los «Estados mercado» donde están localizados los usuarios de servicios digitales”. Así, se está produciendo un desvanecimiento de la frontera en la determinación de la creación de valor y una expansión de la tributación en la fuente como consecuencia de la fiscalidad de la economía digital.

Finalmente, con el análisis de las Propuestas y del Proyecto de Ley queda patente el debate en materia de fiscalidad de la economía digital que está teniendo lugar en la actualidad, lo cual no hace otra cosa que denotar que una reforma del sistema fiscal a nivel internacional se hace necesaria, con el inconveniente y la dificultad de lograr el consenso entre todos los países.

⁷⁰ Vid. referencia 50.

5. BIBLIOGRAFÍA

5.1 Legislación

Comunicación 2018/146 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 21 de marzo de 2018, Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital.

Directiva 2016/683/UE del Consejo, de 21 de marzo de 2018, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS).

Directiva 2018/147/UE del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (propuesta de Directiva).

Directiva 2018/147/UE del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (propuesta de Directiva).

Directiva 2018/148/UE del Consejo, de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del impuesto sobre servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (propuesta de Directiva).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 12 de diciembre de 2003).

Proyecto de Ley 121/000039, de 18 de enero, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE 25 de enero de 2019).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRnR).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de 1 de enero de 1958. *DOUE C 83/47, 30 de marzo de 2010.*

Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992. *DOUE C 326/13, de 26 de octubre de 2012.*

5.2 Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero 311/2018 (FJ Segundo).

5.3 Obras doctrinales

Corral Guerrero, L., “El impuesto: un enfoque integrador”, *Cuaderno de estudios empresariales*, vol. 5, 1995, 69-96.

Naharro Mora, J. M., *Lecciones de Hacienda Pública: (principios generales)*, Marsiega, Madrid, 1958, p.95.

5.4 Artículos de revista

Calderón Carrero, J. M., “El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, *La Ley Digital*, pp. 13, 20 de febrero de 2019 (disponible en <https://laleydigital.laley.es/Content/Inicio.aspx>; última consulta 04/03/2019).

Gárate, C., García Valera, A., & De Cubas Buenaventura, T. “Spain realeses draft bill on Digital Services Tax”, *EY Abogados*, pp. 3, 25 de octubre de 2018 (disponible en <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-releases-draft-bill-on-digital-services-tax>; última consulta 17/03/2019).

García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de Establecimiento Permanente”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, número especial, 2011, pp. 229-235.

García, J. C., Trape, M., & Del Campo, C., “Tributación directa de la Economía Digital: Iniciativas UE”, *KPMG Abogados*, pp. 4, 4 de abril de 2018 (disponible en <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributacion-directa-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>; última consulta 12/03/2019).

5.5 Artículos de prensa

Comisión Europea, “Preguntas y respuestas sobre un sistema fiscal justo y eficaz en la UE para el mercado único digital”, 21 de marzo de 2018 (disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.pdf; última consulta 15/02/2019).

Gastalver, R., “El impuesto sobre los servicios digitales: una mayor distorsión en el mercado”, *Expansión*, 22 de enero de 2019 (disponible en

<http://www.expansion.com/juridico/opinion/2019/01/22/5c475733468aeb810c8b45fc.html>; última consulta 20/03/2019).

González, J. S., “Las empresas podrán deducirse la “tasa Google” en el impuesto de sociedades”, *El País*, 22 de enero de 2019 (disponible en https://elpais.com/economia/2019/01/21/actualidad/1548104264_558682.html; última consulta 20/03/2019).

Juncker, J.C. y Timmermans, F., “Carta de Intenciones dirigida al Presidente Antonio Tajani y al Primer Ministro Jüri Ratas”, *Discurso sobre el Estado de la Unión*, 2017 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_es.pdf; última consulta 02/03/2019).

5.6 Informes

OCDE, Acción I del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, 2015 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>; última consulta 22/02/2019).

OCDE, Los retos de la economía digital para la imposición – Informe provisional de 2018: marco global sobre el BEPS, 2018 (disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083en.pdf?expires=1554314160&id=id&accname=guest&checksum=AB5F146BEEB0108ED80143E7833F9333> ; última consulta 19/02/2019).

OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 2010. (disponible en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>; última consulta 02/03/2019).

5.7 Recursos de internet

Consejo Europeo, “Conclusiones”, *Reunión del Consejo Europeo*, 19 de octubre de 2017 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/media/21604/19-euco-final-conclusions-es.pdf>; última consulta 02/03/2019).

Consejo Europeo, “Conclusiones”, *Responder a los retos que presenta la fiscalidad de los beneficios de la economía digital*, 5 de diciembre de 2017 (disponible en

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15445-2017-INIT/en/pdf>; última consulta 04/03/2019).

Escribano, I., “Aprobado el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España”, *Garrigues*, 19 de noviembre de 2018 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/aprobado-el-anteproyecto-de-ley-del-impuesto-sobre-determinados-servicios; última consulta 18/03/2019).

Gaudier, J. L., y Perelló, J., “Impuestos sobre Servicios Digitales, ¿se quedará la recaudación en la nube?”, *Legaltoday*, 19 de diciembre de 2018 (disponible en http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/impuesto-sobre-servicios-digitales-se-quedara-la-recaudacion-en-la-nube; última consulta 20/03/2019).

Gil García, E., “La presencia digital significativa, ¿solución a los retos de la economía digital?”, *Legaltoday*, 6 de junio de 2018 (disponible en http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/la-presencia-digital-significativa-solucion-a-los-retos-de-la-economia-digital, última consulta 20/02/2019).

HM Treasury, “Corporate Tax and the Digital Economy”, *Position Paper Update*, marzo de 2018 (disponible en https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf, última consulta 20/02/2019).

Parada, L. “La Ilegalidad el Impuesto Español sobre Servicios Digitales”, *Hay derecho*, 10 de enero de 2019 (disponible en <https://hayderecho.expansion.com/2019/01/10/la-ilegalidad-del-impuesto-espanol-sobre-servicios-digitales/>; última consulta 20/03/2019).